

УДК 657.471

СИСТЕМИ СУСПІЛЬНОГО НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Шалімова Н.С., к.е.н.

Кіровоградський національний технічний університет

Обґрунтовується необхідність врахування вимог Директив ЄС при розробці концепції розвитку аудиту, враховуючи курс країни на євроінтеграцію. Досліджені вимоги європейського законодавства щодо створення системи суспільного (громадського) нагляду за аудиторською діяльністю.

Ключові слова: аудит, обов'язковий аудит, якість аудиту, законодавче регулювання, система суспільного нагляду

The necessity of consideration the Directives EC demands while elaboration the conception of audit development taking into account the euro-integrating course of Ukraine has been substantiated. The demands of European legislation regarding audit public oversight system have been investigated.

Key words: audit, obligatory audit, quality of audit, legislative regulation, public oversight system.

Актуальність проблеми. Становлення ринкової економіки, передача в приватну власність засобів виробництва, розвиток банківської, страхової справи та зростання інвестиційної активності призвели до появи такого зовсім нового для України виду підприємництва як аудиторська діяльність. Аудит здійснюється не тільки в інтересах клієнта, але і в інтересах суспільства, забезпечуючи реалізацію конституційного права на інформацію в сфері підприємницької діяльності та економіки, є однією з конституційних гарантій єдиного ринку, єдності економічного простору як однієї з основ конституційної побудови України. Інакше кажучи, аудит представляє собою інструмент забезпечення інформаційної та економічної безпеки громадян, суб'єктів підприємницької діяльності та держави.

У класичній праці «Аудит Монтгомері» підкреслюється, що професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнту [1, с.54]. Отже, аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством в цілому, а держава може і повинна встановлювати певні правові

гарантії, спрямовані на забезпечення якості аудиторських послуг, що підтверджується практикою інших країн, де інститут аудиту має більш давню історію, зокрема, і законодавством Європейського Союзу (ЄС).

Як підкреслено в Стратегії економічного та соціального розвитку України «Шляхом європейської інтеграції», затвердженій Указом Президента України від 28 квітня 2004 року №493/2004, кінцевою метою євроінтеграційного курсу України є набуття нашою державою повноправного членства в Європейському Союзі, що передбачає реалізацію цивілізаційного вибору України на користь європейських цінностей, трансформацію інституційної системи нашої держави в інститути європейського зразка, утвердження європейських стандартів соціально-економічного та політичного розвитку [5, с.9-10]. Але в існуючій на Україні системі контролю якості аудиту бракує такого важливого елементу посилення впевненості у роботі аудиторів як система суспільного (громадського) нагляду за аудиторською діяльністю, що відрізняє її від країн – членів ЄС.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими. Праці таких зарубіжних авторів як Аренс А., Лоббек Дж., Адамс Р., Робертстон Дж.К., Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейли В.М., Хірш М.Б., перекладені на російську мову, формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту. Серед вітчизняних вчених вагомий внесок в удосконалення теоретико-методологічного апарату аудиту зробили Бутинець Ф.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Завгородній С.Я., Кузьмінський А.М., Петрик О.А., Редько О.Ю., Рудницький В.С., Савченко В.Я., Сопко В.В., Усач Б.Ф. та багато інших. Серед останніх досліджень слід виділити докторську дисертацію Редька О.Ю. «Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку» [11], в якій розглянуті елементи підвищення якості аудиторських послуг, в тому числі і в сфері внутрішнього контролю. Але більшість публікацій та досліджень присвячені в основному методології аудиту та практичним аспектам методики перевірки окремих об'єктів і саме з цих позицій розглядаються проблеми підвищення якості аудиту, що, на наш погляд, є дещо вузькоспрямованим підходом.

Мета статті - вибір напрямку дослідження зумовлений, таким чином, його актуальністю на даному етапі розвитку аудиту та недостатньою розробленістю вказаних питань як на теоретичному, так і на практичному

рівнях. Розуміння важливості впровадження системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та необхідності аналізу світового досвіду і визначили цільову спрямованість та задачі представленого дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Представлення державним та суспільним органам повноважень з контролю якості аудиторської діяльності зумовлено необхідністю підтримання авторитету аудиторської професії, але ці повноваження повинні визначатися з урахуванням досягнення широким соціально-економічних цілей.

Обговорення питання громадського нагляду не нове, вперше воно розглядалося у Звіті Організації економічного співробітництва та розвитку за 1985 рік, але новий стимул отримало внаслідок скандалів у великих компаніях, що мали місце у 2000 році, та у зв'язку з прийняттям Закону Сарбейнса-Окслі в США у 2002 році. Основні документи, в яких розглядаються питання суспільного (громадського) нагляду, наступні:

- у 2000 році Європейський Союз схвалив Рекомендацію про гарантії якості для обов'язкового аудиту – мінімальні вимоги [4];
- у 2002 році IOSCO (International Organization of Securities Commissions) надрукувала принципи нагляду за аудиторською діяльністю [7];
- у 2006 році Європейський Союз прийняв Директиву 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [2], в якій окрема глава присвячена суспільному нагляду.

Згідно цієї директиви держави – члени ЄС повинні організувати ефективну систему суспільного нагляду за аудиторами та аудиторськими фірмами на основі принципу контролю з боку країни походження. Регуляторні заходи із забезпечення суспільного нагляду мають уможливити результативну співпрацю на рівні Співтовариства в тому, що стосується наглядової діяльності держав-членів.

В зазначеній Директиві 2006/43/ЄС суспільному нагляду присвячена глава VIII „Суспільний нагляд та регуляторні домовленості між державами – членами”, в якій викладені:

- принципи суспільного нагляду (стаття 32);
- вимоги щодо співпраці між системами суспільного нагляду на рівні Співтовариства (стаття 33);
- порядок взаємного визнання заходів з регулювання між державами-

членами (стаття 34);

- порядок призначення компетентних органів (стаття 35);
- обов'язки в сфері професійної таємниці та регуляторної співпраці між державами-членами (стаття 36).

До основних принципів, на яких має бути побудована система суспільного нагляду віднесено наступне:

1. Обов'язковість системи суспільного нагляду. Держави-члени повинні впровадити ефективну систему суспільного нагляду над аудиторами та аудиторськими фірмами в обов'язковому порядку. Усі аудитори та аудиторські фірми повинні підлягати суспільному нагляду.

2. Системи суспільного нагляду повинні бути незалежними від професії аудитора. З цією метою передбачено, що такою системою повинні керувати непрактикуючі особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту. Такі непрактикуючі особи можуть бути фахівцями, що ніколи не були пов'язані з аудиторською професією, або колишніми аудиторами – практиками, які залишили професію. У статті 2 „Визначення” Директиви 2006/43/ЄС наводиться така характеристика непрактикуючих осіб – це будь-яка фізична особа, яка протягом принаймні трьох років до свого залучення до управління системою суспільного нагляду не проводила обов'язкових аудитів, не мала прав голосу в аудиторській фірмі та не була членом адміністративного або керівного органу аудиторської фірми, а також не була найнятою аудиторською фірмою та не пов'язана з нею в інший спосіб. Поряд з цим підкреслюється, що непрактикуюча особа для залучення до системи суспільного нагляду повинна мати знання у сферах, які пов'язані з обов'язковим аудитом, або завдяки своїм колишнім професійним навичкам, або, як альтернатива, завдяки наявним знанням принаймні в одній зі сфер, зазначених у статті 8 Директиви 2006/43/ЄС, в якій викладена структура тем, що повинні бути включені до складу іспиту. Разом з тим держави – члени можуть дозволити меншості фахівців – практиків брати участь у керуванні системою суспільного нагляду.

3. Система суспільного нагляду повинна бути прозорою. Особи, залучені до керування системою суспільного нагляду, повинні добиратися згідно з належною та прозорою процедурою висування. Необхідність забезпечення прозорості передбачає обов'язкове оприлюднення річних

програм робіт та звітів про проведену діяльність.

4. Система суспільного нагляду повинна нести основну відповідальність за нагляд над:

- допуском та реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм;
- впровадженням стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту;
- системами безперервного навчання, забезпечення якості, розслідувань і санкцій.

5. Система суспільного нагляду повинна мати право проводити, за потреби, розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідні заходи.

6. Система суспільного нагляду має адекватно фінансуватися. Фінансування повинно бути гарантованим і вільним від будь-якого не належного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм.

Отже, такий орган з нагляду за аудиторською діяльністю повинен працювати в інтересах суспільства, мати відповідний склад, незалежний від аудиторської професії, мати належний статут, де повинні бути вказані обов'язки та повноваження, мати належне фінансування, непідконтрольне аудиторській професії. В Директиві 2006/43/ЄС застосовується вислів «система суспільного (громадського) нагляду», отже, фактично форми функціонування такої системи не передбачені і можуть обиратися довільно з урахуванням вищезазначених принципів. На даний час більшість країн мають офіційний орган, який існує для безпосереднього нагляду за аудиторами, проте, характеристики цих органів значно відрізняються в сфері повноважень, обов'язків, джерел фінансування, рівня активності, ступеня незалежності від професії та ступеня залучення держави. Крім того, стосовно інструментів для реалізації всіх принципів системи суспільного нагляду у директиві немає детальних інструкцій і ці питання є, на погляд автора, найбільш складними у всій концепції нагляду.

Серед міжнародних організацій, які на даний час фактично здійснюють суспільний нагляд за роботою аудиторів, можна виділити такі:

1. PIOB (Public Interest Oversight Board, офіційний сайт – <http://www.ipiob.org>) – Рада з нагляду за дотриманням суспільних інтересів. Створена в лютому 2005 року з метою нагляду за роз-

робками IFAC (International Federation of Accounting - Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ)) в сфері аудиту, надання впевненості, етики і освітніх програм. Основна ціль функціонування РІОВ – підвищення впевненості у інвесторів та інших осіб, що діяльність IFAC відповідає, в першу чергу, суспільним інтересам.

2. EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies, офіційний сайт – http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/gaob/index_en.htm) – Європейська група органів нагляду за аудиторами. Створена 14 грудня 2005 року з метою надання рекомендацій Європейській Комісії з питань аудиту, а також координації дій нової системи суспільного нагляду за роботою аудиторів та аудиторських фірм в межах Європейського Співтовариства.
3. PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board, офіційний сайт – <http://www.pcaobus.org>) - Рада з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів). Створена в США в 2003 році у відповідності з вимогам Закону Сарбейнса-Оксли (2002 рік) з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів.

Що стосується України, то у відповідності із Законом України «Про аудиторську діяльність» [3] Аудиторська палата України (АПУ) (офіційний сайт – <http://www.apu.com.ua>) виступає в ролі суб'єкту, у виключно компетенцію якого входить виконання всіх функцій, пов'язаних з регулюванням аудиторської діяльності та контролем якості аудиту, що підтверджується її повноваженнями, викладеними в статті 12 вищезгаданого закону. АПУ формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб, з них:

- по одному представнику делегується від таких державних органів як Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових по-

слуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України;

- десять представників делегується від аудиторів в особі висококваліфікованих аудиторів з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представників фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Надання права АПУ одноосібно здійснювати регулювання аудиторською діяльністю, фактично виключення представників широких кіл суспільства від процесу встановлення вимог до аудиту не відповідає світовим стандартам та не сприяє підвищенню якості аудиту в Україні. Отже, принципи створення та повноваження даного органу не відповідають вимогам Директиви щодо необхідності запровадження системи суспільного нагляду

Для прикладу вибору форми суспільного (громадського) нагляду можна навести зміни, які відбулися в практиці державного регулювання аудиторської діяльності в Російській Федерації з 1 січня 2009 року у зв'язку з прийняттям нового Федерального Закону «Про аудиторську діяльність» [6]. Функції державного регулювання аудиторської діяльності здійснює вповноважений федеральний орган (Міністерство фінансів), до складу яких віднесено: розробка державної політики в сфері аудиторської діяльності; нормативно-правове регулювання, в тому числі затвердження федеральних стандартів аудиторської діяльності, правил незалежності аудиторів та аудиторських організацій, а також прийняття в межах своєї компетенції нормативних правових актів, що регулюють аудиторську діяльність; ведення державного реєстру саморегульованих організацій аудиторів, а також контрольного екземпляра реєстру аудиторів та аудиторських організацій; аналіз стану ринку аудиторських послуг в Російській Федерації тощо.

З метою забезпечення суспільних інтересів в ході здійснення аудиторської діяльності при вповноваженому федеральному органі створюється Рада з аудиторської діяльності, яка повинна виконувати функції, необхідні для підтримки високого професійного рівня аудиторської діяльності в суспільних інтересах (розгляд питань державної політики в сфері аудиторської діяльності, проектів федеральних стандартів аудиторської діяльності та інших нормативних правових

актів, зокрема, в сфері зовнішнього контролю якості роботи аудиторських організацій, оцінка діяльності саморегульованих організацій аудиторів та розгляд їх звернень тощо).

До складу Ради з аудиторської діяльності включаються: 10 представників користувачів фінансової звітності; 2 представники вповноваженого федерального органу; 1 представник від федерального органу виконавчої влади, який здійснює функції по розробці державної політики та нормативно-правовому регулювання в сфері розвитку підприємницької діяльності; 1 представник від федерального органу виконавчої влади, який здійснює функції по прийняттю нормативних правових актів, контролю, нагляду в сфері фінансових ринків; 1 представник від Центрального банку Російської Федерації; 2 представники від саморегульованих організацій аудиторів, кандидатури яких висувуються сумісно всіма саморегульованими організаціями аудиторів. Отже, більшість (58,8% або 10 представників з 17) належить непрактикуючим особам.

Висновки. Представлене дослідження показує, що потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту в забезпеченні економічної безпеки держави та суспільства, на жаль, залишаються реалізованими не повністю, оскільки існуюча система контролю якості аудиту не відповідає принципам незалежності та пріоритетності суспільних інтересів.

Визначаючи напрямки розвитку аудиту та системи його регулювання треба враховувати євроінтеграційний курс України і саме в напрямку адаптації законодавства з аудиту до вимог законодавства Європейського Союзу повинна йти подальша робота. В цьому плані існують суттєві проблеми, які полягають в тому, що в той час, коли всі країни ЄС та всього світу працюють над посиленням нагляду за професією аудитора шляхом удосконалення діючих систем зовнішнього контролю, існуючі правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні не є повноцінними, оскільки в їх складі бракує системи суспільного нагляду. Такий зовнішній нагляд повинен відповідати вимогам законодавства ЄС та, перш за все, бути незалежним. Система суспільного нагляду має гарантувати достатній рівень довіри громадськості до результатів роботи аудиторів, які, в свою чергу, мають демонструвати перед відповідним органом адекватність виконання своїх обов'язків.

Врегулювання цих питань є важливим чинником підвищення якості аудиту на Україні. Тим більше, що цей процес трансформації буде вимагати часу, оскільки, як свідчить інформація про впровадження положень Директиви в державах – членах ЄС, розміщена на офіційному сайті Єврокомісії, станом на 1 березня 2009 року лише в 15 державах-членах (з 27) всі вимоги Директиви були повністю впроваджені та розроблені відповідні механізми дії і лише в лютому 2010 року заявлено про повне її виконання 25 державами-членами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш, Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
4. Рекомендації Комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту офіційним аудитором від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_176);
5. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) «Шляхом Європейської інтеграції» [Електронний ресурс] / Авт. кол.: А.С. Гальчинський, В.М. Геєць та ін.; Нац. ін-т стратег. дослідж., Ін-т екон. прогнозування НАН України, М-во економіки та з питань європ. інтегр. України. – К.: ИВЦ Держкомстату України, 2004. – 416 с. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/signal/strateg.pdf>
6. Федеральный Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>.
7. Principles for Auditor Oversight. A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions. October 2002. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/iosco/iosco3.pdf>.